

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ17-4111

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

дело № А40-189344/2014

г. Москва

03.10.2017

резолютивная часть определения объявлена 27.09.2017
полный текст определения изготовлен 03.10.2017

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,
судей Першутова А.Г., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Виноконьячный завод «Альянс-1892» на решение Арбитражного суда города Москвы от 14.04.2016 по делу № А40-189344/2014, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2016 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.01.2017 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Виноконьячный завод «Альянс-1892» к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 о признании недействительным решения от 31.03.2014 № 04-1-31/08.

В заседании приняли участие представители:

общества с ограниченной ответственностью «Виноконьячный завод «Альянс-1892» – Гутиев Г.И., Ерасов А.С., Корьева Е.А., Малкин Д.М., Тимофеев Е.В.;

Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – Кабисов И.Э., Рымарев А.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав представителей участвующих в деле лиц, изучив материалы дела, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

общество с ограниченной ответственностью «Виноконьячный завод «Альянс-1892» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 (далее – инспекция) о признании недействительным решения от 31.03.2014 № 04-1-31/08.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 14.04.2016, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2016, обществу отказано в удовлетворении заявления.

Определением Арбитражного суда Московского округа от 13.01.2017 прекращено производство по кассационной жалобе общества на указанные судебные акты в части оспаривания решения инспекции о доначислении налога на прибыль, соответствующих сумм пеней и штрафа в связи с отказом общества от кассационной жалобы по указанному эпизоду.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 13.01.2017 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции в части отказа в удовлетворении требований общества о признании недействительным решения инспекции о доначислении 48 005 658 рублей налога на добавленную стоимость (далее – НДС), соответствующих сумм пеней и штрафа.

Общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которой просит их отменить в части эпизода, связанного с доначислением НДС, соответствующих

сумм пеней и штрафа и принять новый судебный акт по делу об удовлетворении требований в указанной части.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 24.08.2017 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе и отзыве на нее, заслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, судебная коллегия установила следующее.

По результатам выездной налоговой проверки общества за период 2010-2011г. инспекция приняла решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому обществу доначислено 159 132 907 рублей налога на прибыль организаций, соответствующие суммы пеней и штрафа, а также 48 005 658 рублей НДС, соответствующие суммы пеней и штрафа.

Оспариваемый эпизод касается доначисления обществу НДС, соответствующих сумм пеней и штрафа, в связи с частичным отказом инспекции в принятии к вычету сумм НДС, уплаченных обществом в бюджет на таможне при ввозе товаров на территорию Российской Федерации.

Признавая правомерным решение инспекции в указанной части и отказывая обществу в удовлетворении требований по этому эпизоду, суды исходили из того, что установленный инспекцией факт приобретения обществом спорного товара у иностранных поставщиков по завышенным ценам относительно уровня рыночных цен на соответствующий товар свидетельствует об уплате обществом на таможне при ввозе этого товаров на территорию Российской Федерации НДС в завышенном размере, что, в свою очередь, по мнению судов, привело к принятию обществом к вычету указанных сумм НДС в завышенном размере. На основании изложенного, суды пришли к выводу о неправомерности применения обществом налоговых вычетов сумм НДС в части, приходящейся на разницу между импортной ценой спорного товара и установленной инспекцией в порядке статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) рыночной ценой

соответствующего товара. При этом суды указали, что изменив в меньшую сторону цену сделки приобретенного товара по правилам статьи 40 Налогового кодекса, инспекция в силу подпункта 4 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса правомерно изменила величину принятого обществом к вычету НДС исходя из рыночной цены товара, установленной в порядке статьи 40 Налогового кодекса. По мнению судов, общество не лишено возможности обратиться в таможенные органы с заявлением о возврате излишне уплаченных сумм НДС при ввозе на территорию Российской Федерации спорного товара в размере не принятых инспекцией к вычету сумм НДС.

Однако указанные выводы судов нельзя признать правомерными.

На основании пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса следует учитывать, что по своей экономико-правовой природе НДС является налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий.

В целях обеспечения взимания налога в соответствии с добавленной стоимостью глава 21 Налогового кодекса предусматривает, что НДС, исчисленный налогоплательщиком при совершении собственных облагаемых операций, уплачивается в бюджет за вычетом сумм так называемого «входящего» налога, предъявленного контрагентами в дополнение к цене товаров (работ, услуг), приобретенных налогоплательщиком (пункт 1 статьи 168, пункт 2 статьи 171 и пункт 1 статьи 173 Налогового кодекса).

Таким образом, юридически значимым обстоятельством, определяющим возможность применения налоговых вычетов при приобретении товаров (работ, услуг) налогоплательщиком – покупателем, является заявление к вычету НДС не более суммы налога, предъявленной налогоплательщику его контрагентом, имея в виду, что поставщик создает в бюджете экономический источник для последующего вычета (возмещения) налога у покупателя.

Для тех случаев, когда товары приобретаются у иностранного поставщика и в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса экономический источник для вычета НДС создается лицом, уплачивающим налог при ввозе товара на территорию Российской Федерации, в пункте 2

статьи 171 Налогового кодекса прямо указано, что к вычету принимается сумма налога, фактически уплаченная в бюджет при ввозе товаров.

Как установлено судами и не оспаривается инспекцией, общество приобрело у иностранных поставщиков коньячный спирт, при ввозе которого на территорию Российской Федерации общество уплатило в бюджет НДС в соответствующем размере (исходя из примененной сторонами сделки импортной цены товара), что подтверждается необходимыми документами; коньячный спирт был принят обществом к учету и использован в облагаемой налогом деятельности; принятая обществом к вычету сумма НДС соответствует сумме НДС, уплаченной в бюджет при ввозе названного товара на территорию Российской Федерации. Следовательно, установленные законом требования к вычету НДС обществом соблюдены.

Выводы инспекции о завышении цены приобретения товара относительно рыночного уровня не могли служить правовым основанием для отказа в применении налоговых вычетов по НДС, поскольку в силу установленных главой 21 Налогового кодекса и изложенных выше правил взимания данного налога приобретение налогоплательщиком товаров по более высокой цене относительно рыночного уровня само по себе не влечет нарушения интересов казны и не означает получения им необоснованной налоговой выгоды: при ввозе коньячного спирта на таможенную территорию создан экономический источник для вычета налога покупателем и действия общества, принявшего к вычету сумму НДС, соответствовали пункту 2 статьи 171 Налогового кодекса.

Аналогичная правовая позиция изложена в постановлениях Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10.03.2009 № 9821/08, от 10.02.2009 № 8337/08 и от 28.10.2008 № 6273/08, не принятых судами во внимание вопреки части 4 статьи 170 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия также полагает, что суды ошибочно применили при разрешении дела подпункт 4 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса, которым предусмотрено восстановление ранее принятого к вычету налога в случае изменения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав в сторону уменьшения.

Данная норма корреспондирует не правилам корректировки цен для целей налогообложения (статья 40 Налогового кодекса до 01.01.2012), а соотносится с правилами определения налога, применяемыми поставщиком, согласно которым изменение в сторону уменьшения стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), влечет соответствующее изменение налога, подлежащего уплате в бюджет и служит основанием для выставления корректировочных счетов-фактур покупателю (пункт 1 статьи 154, пункт 1 статьи 169 и пункт 13 статьи 171 Налогового кодекса).

Таким образом, требование о восстановлении «входящего» налога предусмотрено в подпункте 4 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса для тех случаев, когда вследствие изменения стоимости товаров (работ, услуг) уменьшается создаваемый в бюджете экономический источник для вычета налога покупателем. Между тем произведенная по правилам статьи 40 Налогового кодекса корректировка в меньшую сторону цены коньячного спирта, приобретенного налогоплательщиком, названных последствий не повлекла.

Имеющиеся в судебных актах суждения, высказанные со ссылкой на письмо Федеральной таможенной службы, о возможности корректировки таможенных платежей при ввозе коньячного спирта в Российскую Федерацию с учетом результатов проведенной в отношении общества налоговой проверки носят предположительный характер и с учетом изложенного выше не имели значения для правильного разрешения дела.

При таких обстоятельствах Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части эпизода, связанного с доначислением НДС, на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а заявление общества в указанной части – подлежит удовлетворению.

Руководствуясь статьями 176, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 14.04.2016 по делу № А40-189344/2014, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2016 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.01.2017 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявления общества с ограниченной ответственностью «Виноконьячный завод «Альянс-1892» о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 от 31.03.2014 № 04-1-31/08 по эпизоду, связанному с доначислением 48 005 658 рублей НДС, соответствующих сумм пеней и штрафа, отменить.

Заявление общества с ограниченной ответственностью «Виноконьячный завод «Альянс-1892» в указанной части удовлетворить.

Решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 от 31.03.2014 № 04-1-31/08 в части доначисления 48 005 658 рублей НДС, соответствующих сумм пеней и штрафа признать недействительным.

В остальной части указанные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин